

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO

FERNANDA DONADEL DA SILVA

O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
COMO INSTRUMENTO DE ORDENAÇÃO DA CIDADE

FLORIANÓPOLIS, SC

2014

FERNANDA DONADEL DA SILVA

**O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA
COMO INSTRUMENTO DE ORDENAÇÃO DA CIDADE**

Monografia submetida ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

FLORIANÓPOLIS, SC

2014

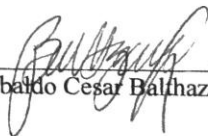


Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Colegiado do Curso de Graduação em Direito

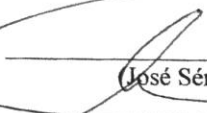
TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada O Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana como instrumento de ordenação da cidade, elaborada pela acadêmica Fernanda Donadel da Silva defendida nesta data e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos professores abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE, bem como, pela Res. CNE/CES/09/2004.

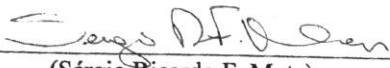
Florianópolis, 15/07/2014.



(Ubaldino Cesar Balhazar)



(José Sérgio da S. Cristovam)



(Sérgio Ricardo F. Mota)



AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador e professor, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, por suas dedicadas leituras e real orientação, sempre com respeito ao meu estilo sintético, demonstrando que existe espaço para desenvolver de forma tranquila e com mais liberdade o trabalho de conclusão de curso.

Aos meus pais por todo o carinho, amor e apoio desmedidos destinados a mim durante todo o período da graduação – e sempre – para que, com segurança, pudesse chegar a esta última etapa da graduação. Ainda, por terem me passado toda a confiança e estímulo durante a elaboração da presente pesquisa.

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo expor a regra-matriz constitucional do Imposto Predial e Territorial Urbano, fundamentando os posicionamentos aqui assumidos nos princípios que informam o Direito Tributário, dispostos na Carta Magna. Para tanto, estuda os princípios da igualdade, capacidade contributiva, progressividade, vedação da utilização do tributo com efeito de confisco e da função social da propriedade. Discorre, em seguida, com base em uma recuperação bibliográfica doutrinária e de revistas especializadas em Direito Tributário, sobre as conclusões a que se chega com relação ao IPTU, enfatizando-se o fenômeno da progressividade das suas alíquotas. Por fim, busca relacionar alguns efeitos que a tributação sobre a propriedade causam na ordenação e dispersão urbanas, evidenciando-se a imprescindibilidade da relação entre a atividade tributária e a justiça social e fiscal.

Palavras-chave: IPTU. Progressividade. Função social da propriedade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 ESTUDO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO ..	10
1.1 VISÃO RETROSPECTIVA DO IMPOSTO E PREVISÃO LEGISLATIVA.....	10
1.2 COMPETÊNCIA E SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	12
1.3 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	15
1.3.1 Aspecto material e pessoal da hipótese de incidência	16
1.3.2 Aspecto temporal da hipótese de incidência	19
1.3.3 Aspecto espacial da hipótese de incidência	19
1.4 ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU	22
1.4.1 Base de cálculo	22
1.4.2 Alíquota	24
2 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE APLICÁVEL AO IPTU ..	26
2.1 A CORRELAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	26
2.2 ASPECTOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU	31
2.3 EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000 E SEUS EFEITOS...	38
3 IPTU PROGRESSIVO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA	44
3.1 AUTONOMIA MUNICIPAL E PLANEJAMENTO URBANO LOCAL.....	44
3.2 O IPTU E A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE	46

3.2.1 Aspecto proibitivo do IPTU progressivo extrafiscal e o princípio do não confisco.....	51
3.2.2 Relevância do plano diretor para a aplicação do IPTU ...	54
3.4 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU NA ORDENAÇÃO DA CIDADE	55
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS.....	63

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana incide sobre a propriedade imobiliária, mais precisamente sobre prédios e terrenos localizados na área urbana. Pertence, por determinação da Carta Magna, à esfera da competência tributária municipal.

Inicia-se o primeiro capítulo com uma breve recuperação histórica da instituição do IPTU no Brasil. Em seguida, são expostas, de maneira sucinta, as características do imposto em estudo, com a análise dos variados aspectos da sua hipótese de incidência e fato gerador, bem como competência e sujeitos da obrigação tributária. Frisa-se a questão referente à delimitação de zona urbana ao se tratar do aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU.

O segundo capítulo pretende esmiuçar o fenômeno da progressividade do IPTU. Para tanto, inicia com uma reflexão sobre a relação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, passando-se à análise dos aspectos da progressividade, fiscal e extrafiscal, que se considera pertinentes ao imposto. Com esse objetivo, são abordadas as questões controvertidas e os efeitos da Emenda Constitucional 29/2000, juntando-se entendimento jurisprudencial e doutrinário.

Os dois primeiros capítulos dão suporte para a discussão que se pretende realizar no último, no qual, por fim, intenciona analisar os efeitos que a incidência do IPTU, principalmente quando aplicada a progressividade das suas alíquotas, provoca na organização e no desenvolvimento urbano.

Com esse intuito, o terceiro capítulo inicia com o estudo dos fundamentos da competência e autonomia política dos Municípios, buscando verificar seu alcance na execução das políticas urbanas. Em seguida, pretende-se esclarecer a função social da propriedade relacionada ao aspecto extrafiscal do IPTU, ressaltando-se o respeito ao princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco. Dá-se especial importância ao planejamento urbano, na figura do plano diretor.

Dessa forma, buscar-se-á, com esse trabalho, realizar uma pesquisa doutrinária, legislativa e jurisprudencial a respeito do Imposto sobre a

Propriedade Predial e Territorial Urbana, principalmente no seu aspecto de potencial recurso para coibir a atividade especulativa em larga escala. Para tanto, pretende-se expor problemas referentes ao crescimento urbano sem planejamento e propor uma reflexão sobre o IPTU como instrumento de desenvolvimento urbano ordenado.

Considerando que os espaços urbanos são para atender interesses coletivos, e não particulares, bem como o desserviço ao desenvolvimento da cidade que os vazios urbanos causam, principalmente nas áreas centrais – com infra estrutura e rede de transporte público consolidada, percebe-se a importância de um planejamento urbano adequado. Esse é o fundamento para a crítica que se pretende realizar na parte final do trabalho: a excessiva expansão horizontal da cidade provocada pelas áreas não edificadas, subutilizadas e não utilizadas onde há equipamentos urbanos.

A intenção desta monografia não é estudar especificamente um município, tampouco esgotar os problemas que advêm do desenvolvimento urbano sem planejamento; pelo contrário, o trabalho é apenas um ponto de partida de reflexão sobre o problema e possibilidades de amenizá-lo.

1 ESTUDO DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

Neste capítulo serão abordados aspectos relativos ao Imposto Predial e Territorial Urbano com a intenção de situá-lo no âmbito do Direito Tributário e Constitucional, para melhor compreensão das questões que serão estudadas posteriormente.

1.1 VISÃO RETROSPECTIVA DO IMPOSTO E PREVISÃO LEGISLATIVA

No período imperial, nos idos de 1808, com a vinda da família real de Portugal para o Brasil, foi criado o imposto predial no país. Dentre outras providências – escolas, banco, estradas, imprensa –, era necessário um governo que organizasse a tributação e se responsabilizasse pela arrecadação dos impostos criados.

O alvará de 27 de junho de 1808 instituiu, assim, o imposto predial, denominado à época “décima urbana” – por corresponder a uma alíquota de 10% aplicada aos rendimentos líquidos dos prédios locados ou, nos casos de uso do proprietário, determinada por arbitramento. Segundo Aires Fernandino Barreto (2009), era utilizado o critério da situação do imóvel para distingui-lo entre urbano e rural, conceituando como urbanos “todos os imóveis, em condições de habitabilidade, compreendidos nos perímetros das cidades, vilas e na orla marítima, consoante demarcação das Câmaras respectivas”. Sua cobrança foi regulada pelo Alvará de 13 de maio de 1809, que ampliou a aplicação do imposto às propriedades edificadas não localizadas na orla marítima.

A décima urbana foi de competência do governo central até 1833, quando passou a ser de competência provincial, sendo a Lei Imperial n. 58 desse ano o marco inicial da descentralização do imposto sobre a propriedade edificada. A Constituição de 1891, marcada pelo princípio federativo inspirado no modelo norte-americano, trouxe princípios de discriminação de rendas e ampliou a incidência do tributo em questão, atribuindo competência aos

Estados-membros para instituir impostos sobre imóveis rurais e urbanos (art. 9º, § 2º, da Constituição de 24 de fevereiro de 1891) (BARRETO, 2009, p. 177).

A competência dos Municípios para instituir “imposto predial e territorial urbano” somente foi outorgada pela Constituição de 1934, no seu art. 13, § 2º, inciso II, o qual manteve o imposto territorial rural na competência dos Estados. Este último foi entregue à competência dos Municípios por um breve período, com a Emenda Constitucional n. 5 de 1961, até a Emenda Constitucional n. 9, de 1964, que determinou ser da competência da União o imposto sobre a propriedade territorial rural.

Kiyoshi Harada (2012) afirma que:

[...] já se tornou uma tradição em nosso país a timidez com que o legislador constituinte trata o Município em matéria de repartição do poder de tributar. Desde a Carta Política de 1934, quando, pela primeira vez, o Município foi contemplado na discriminação das rendas tributárias, tem sido atribuído a essa entidade política apenas um imposto de expressão financeira: o imposto predial e territorial urbano.

A Constituição de 1967, a Emenda Constitucional n. 1 de 1969 e a Constituição de 1988 mantiveram o Imposto Predial e Territorial Urbano como competência dos Municípios. Além da importância fiscal do tributo para abastecer os cofres municipais, historicamente é percebida sua significância com relação à política de desenvolvimento urbano e para evitar a especulação imobiliária, apresentando, dessa forma, uma função extrafiscal¹.

Tanto a Constituição de 1967 quanto a EC n. 1 de 1969 já determinavam que a propriedade deve cumprir uma função social (artigos 157, III e 160, III, respectivamente). O Diploma Constitucional atual contempla a função social da propriedade em seu art. 5º, XXIII, e traz modificações significativas quanto à instituição de alíquotas progressivas para o IPTU (art. 156, § 1º e art. 182, § 4º, II), questão que será abordada com maior atenção no capítulo II do presente trabalho.

O imposto em exame neste trabalho encontra previsão legal nos artigos 156, I, § 1º, I, II e 182, § 4º, II, ambos da Constituição Federal; artigos

¹ Os termos “fiscalidade” e “extrafiscalidade” serão explicados no capítulo II, ao se tratar de progressividade fiscal, extrafiscal e no tempo.

32 a 34 do Código Tributário Nacional; artigos 7º e 8º do Estatuto da Cidade, e na legislação municipal.

1.2 COMPETÊNCIA E SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A competência tributária pode ser compreendida como a aptidão privativa e constitucionalmente atribuída às pessoas políticas para que estas procedam à instituição dos tributos com base em lei. Ou seja, a Constituição Federal partilha entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios o poder de tributar. Eduardo Sabbag aduz que a competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, diferindo-se da capacidade tributária ativa, que é administrativa e delegável (SABBAG, 2012).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) esclarece que o fundamento do poder de tributar está nas parcelas de competência que as pessoas políticas recebem diretamente da Constituição, e que, ao exercerem o poder de tributar, elas obtêm as receitas necessárias para realizar os fins institucionais que são sua razão de existência.

Para a instituição do IPTU, a Constituição atribui competência aos municípios:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana.

Essa competência tributária tem fundamento na autonomia municipal, assegurada pelo disposto nos artigos 18, 29 e 30 da Carta Magna. Assim, conforme expõe Valéria Furlan (2010), cabe aos próprios Municípios detalhar os aspectos da hipótese de incidência do IPTU.

Importa ressaltar que, via de regra, o imposto em questão é municipal, podendo, contudo, ser de competência da União, em relação a territórios não divididos em municípios, e do Distrito Federal, com relação ao seu território, conforme dispõe o art. 147 da Constituição.

O art. 32 do Código Tributário Nacional expande a definição do IPTU e traz um conceito interessante para situar o imposto, ainda relacionada à questão da competência e para introduzir classificação necessária à

abordagem do fato gerador, assunto a ser tratado no próximo subcapítulo, qual seja a concepção de zona urbana:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Deduz-se do artigo supracitado o conceito de zona urbana. Destaque-se que o § 2º permite que, com a existência de previsão legislativa municipal e existência de loteamento aprovado pelos órgãos competentes, destinados à habitação, indústria ou comércio, ainda que não atendam aos requisitos do § 1º, sejam consideradas urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana. Ou seja, zona urbana, para efeitos de IPTU, é a definida em lei municipal, que pode abranger as áreas urbanizadas, as urbanizáveis e as de expansão urbana.

Área urbanizada, aquela que compreende o território das cidades e vilas, ainda que declarada zona urbana por lei municipal, para fins administrativos, só ensejará a incidência do imposto em estudo se contar com pelo menos dois dos equipamentos enumerados no § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional. Área urbanizável e área de expansão urbana têm conceitos equivalentes, diferindo-se apenas quanto à localização. Tanto as áreas urbanizáveis quanto as de expansão urbana são porções do território municipal destinadas à urbanização, só que aquelas estão relacionadas à parte distinta e

separada de qualquer núcleo urbano, enquanto estas são continuação da área urbanizada (MEIRELLES, 2013, p. 213-214).

Este esclarecimento é utilizado para distinguir a incidência do IPTU, de competência municipal, do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de competência da União. Entretanto, há autores que defendem que a localização do imóvel não é mais critério exclusivo para definição do imposto incidente, afirmando a não incidência do IPTU quando o imóvel situado na zona urbana for utilizado para exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Outra corrente doutrinária entende que zona urbana é aquela que o Município considera e define por meio de lei. Tal divergência será aprofundada no item 1.3.3, ao ser examinado o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU.

Em relação aos sujeitos da relação tributária, o Código Tributário Nacional define o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) aponta a insuficiência do artigo. Aduz o autor que tal dispositivo não esclarece a distinção existente entre competência, aptidão para legislar sobre relações tributárias, e a capacidade para lançar e receber tributos na qualidade de sujeito ativo da obrigação.

Geraldo Ataliba afirma que a regra geral é o sujeito ativo ser a pessoa constitucional titular da competência tributária e que, quando assim o for, a lei pode ser silente quanto à designação do sujeito ativo, ou seja, não há necessidade de haver indicação explícita na lei. Assevera o autor que especificamente no caso dos tributos não vinculados – cuja hipótese de incidência é um fato não consistente numa ação estatal –, os impostos, “presume-se sujeito ativo (quando não explicitamente designado pela lei) a pessoa competente para instituí-los” (ATALIBA, 2009).

É o que ocorre com o IPTU, sendo o Município – salvo o disposto no já mencionado art. 147 da Constituição – o sujeito ativo da relação tributária.

Sujeito passivo da relação tributária, genericamente, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, denominado contribuinte ou responsável, de acordo com a sua relação com a obrigação, conforme o art. 121 do Código Tributário Nacional.

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 460) sustenta que a pessoa proprietária do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano é o sujeito passivo da obrigação jurídica tributária nos impostos prediais e territoriais.

Em relação ao sujeito passivo referente ao IPTU, importa esclarecer conceitos que a hipótese de incidência e o fato gerador abrangem, a fim de melhor compreensão, objetivo que se busca realizar no próximo subcapítulo.

1.3 FATO GERADOR E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O Código Tributário Nacional traz a seguinte redação:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Assim como a definição de sujeito ativo da obrigação tributária, o conceito de fato gerador que o Código apresenta é insuficiente e apresenta dubiedade de acepções. No entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a expressão “fato gerador” pode ser compreendida como: 1) fato gerador abstrato: descrição de uma situação jurídica feita pelo legislador; 2) fato gerador concreto: situação jurídica que ocorre no mundo real, instaurando relações jurídicas.

Geraldo Ataliba, no mesmo sentido, critica a parcela da doutrina, qualificando-a como “tradicional”, que atribui à expressão “fato gerador” tanto a figura hipotética quanto o fato concreto, e explica que “temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; posteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente” (ATALIBA, 2009, p. 53).

O autor denomina a primeira situação como “hipótese de incidência” e a segunda como “fato imponible”, sendo, então, aquela a descrição legal, hipotética; esta, o fato ocorrido no mundo dos fenômenos.

Compartilhando do entendimento, porém com uma crítica à dicção “fato imponible” utilizado por Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho propõe a expressão “hipótese tributária” para se referir à descrição hipotética e “fato jurídico tributário” para sua projeção no mundo dos fatos. O autor aponta um problema semântico quanto à utilização do termo “imponible”, que quer dizer passível de sofrer imposição tributária, ou seja, ainda não ocorreu concretamente. Explica que com o acontecimento do fato a incidência se dá de forma automática e imediata, fazendo surgir a relação jurídica (CARVALHO, 2012).

Ambos os autores abordam a subsunção do fato à norma, ou seja, quando o fato jurídico tributário ou fato imponible guarda identidade com a hipótese tributária ou a hipótese de incidência. Ocorrido o fato concreto correspondente integralmente à previsão legal, ou seja, ao acontecer a subsunção do fato à hipótese legal, origina-se a obrigação tributária.

Há também a possibilidade de se utilizar a expressão “fato gerador” para o fato concreto e “hipótese de incidência” para a previsão abstrata contida em lei, termos que serão aplicados no presente trabalho.

Da discussão acerca das interpretações, importa ressaltar duas conclusões: caso não haja subsunção do fato à previsão legal inexistirá a obrigação tributária; e trata-se de fato jurídico, não de ato jurídico, porque este pressupõe existência de vontade das partes e o elemento volitivo é irrelevante para o Direito Tributário.

1.3.1 Aspecto material e pessoal da hipótese de incidência

De acordo com a Carta Constitucional de 1988, o IPTU incide sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Inicialmente cabe a discussão e o esclarecimento do conceito de “propriedade”. Conforme Valéria Furlan (2010), tendo em vista que não existe um conceito específico para o Direito Tributário, este deve se valer da sua interconexão com os demais ramos do direito, neste caso o Direito Civil, para

buscar o significado do vocábulo. O *caput* do art. 1.228 do Código Civil brasileiro tem a seguinte dicção:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

A autora defende que o Diploma Civil traz a definição do direito de propriedade, e não da propriedade em si. Assim, sendo o conceito jurídico de propriedade o direito de usar, gozar, dispor e de reaver a coisa de quem injustamente a detiver, conclui-se que quem possuir algum desses direitos poderá ser sujeito passível da obrigação tributária de pagar IPTU.

Não somente o proprietário pode, então, figurar no pólo passivo da relação tributária, como também aquele que detiver o domínio útil – aquele que utiliza, frui e dispõe do imóvel – e a posse.

Aires Fernandino Barreto (2009) considera a posse como a terceira variável da hipótese de incidência e afirma que ela reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. Importa destacar que a posse ensejadora da obrigação de pagar o IPTU é aquela que pode vir a adquirir a propriedade por usucapião, que pode levar ao domínio do bem imóvel. Valéria Furlan (2010) complementa o entendimento asseverando que somente quem dispõe do domínio útil do imóvel possui capacidade contributiva, devendo a locução “propriedade” abarcar o domínio útil e a posse *ad usucapionem*.

Também o conceito de “bem imóvel” advém, a princípio, do Diploma Civil, dos artigos transcritos abaixo:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Para efeitos de incidência do IPTU, de acordo com o art. 32 do Código Tributário Nacional, consideram-se bens imóveis aqueles por natureza ou por acessão física. Por fim, afirma Aires Fernandino Barreto que o campo de incidência do imposto predial é amplo e do imposto territorial meramente

residual. Aduz o autor que para caracterizar a importância fiscal de “prédio” deve-se dar o acúmulo de dois elementos necessários:

- a) Tratar-se de bem imóvel por acessão, incorporado permanentemente ao solo (elemento jurídico);
- b) Tratar-se de construção que possa servir para habitação ou exercício de quaisquer atividades (elemento econômico) (BARRETO, 2009, p. 183).

Esclarecidas, de maneira breve, as discussões que envolvem o aspecto material da hipótese de incidência do IPTU, passa-se ao aspecto pessoal.

O aspecto pessoal determina os sujeitos da relação tributária. Ocorrido o fato gerador² tem origem a obrigação tributária, que obriga o sujeito passivo a uma prestação. O sujeito ativo já foi explanado em momento anterior, quando se distinguiu a competência para instituir o tributo da sujeição ativa da obrigação.

Sujeito passivo do IPTU³ é aquele que realiza o fato gerador, que se encontra na situação econômica descrita na hipótese de incidência tributária.

O art. 34 do Código Tributário Nacional refere-se ao sujeito passivo do IPTU e afirma ser contribuinte o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Caso o proprietário reúna em seu patrimônio os dois domínios do imóvel, será ele o contribuinte.

Se houver enfiteuse⁴, o contribuinte será o titular do domínio útil, que é o enfiteuta, e, por fim, se houver um possuidor com ânimo de proprietário, ou seja, posse *ad usucapionem*, o titular da posse será o contribuinte. O Código Tributário Nacional ainda apresenta a figura do responsável como sujeito passivo (art. 121, § único, II), que assume a obrigação por determinação legal expressa. Valéria Furlan (2010) classifica a obrigação do contribuinte como originária e a do responsável enquanto derivada.

² Aquele que Geraldo Ataliba denomina “fato imponible”, não se confundindo com a hipótese de incidência abstrata que está na previsão legal.

³ O STJ fixou o entendimento de que “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU” (Súmula nº 399).

⁴ A enfiteuse é um instituto do Direito Civil que corresponde à faculdade de uso, gozo e fruição de determinado imóvel de propriedade alheia, adquirida mediante remuneração anual ao proprietário, denominada foro. O Código Civil de 2002 (Lei n. 10.406/2002) proibiu a constituição de novas enfiteuses no seu art. 2.038. Assim, permanecem apenas as que já existiam, sendo reguladas pelo Código Civil anterior.

1.3.2 Aspecto temporal da hipótese de incidência

Ensina Geraldo Ataliba que o aspecto temporal da hipótese de incidência é definido como a qualidade que esta tem de “designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible” (ATALIBA, 2009, p.94).

Cabe ao legislador estabelecer o momento que se consumará o fato gerador. Valéria Furlan (2010) afirma que, costumeiramente, o legislador municipal opta pela eleição do ano civil, por conseguinte, aquele que for proprietário, tiver o domínio útil ou a posse *ad usucapionem* no dia 1º de janeiro de cada ano figurará no polo passivo da obrigação de pagar o imposto. Ressalta que não se confunde a data prevista para o recolhimento da prestação com a data da realização do fato gerador.

1.3.3 Aspecto espacial da hipótese de incidência

Assunto de fundamental importância, já comentado ao se tratar da competência, é o aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU, que é a zona urbana.

Há divergência doutrinária e legislativa quanto à delimitação da zona urbana e os critérios adotados para tanto. Eduardo Sabbag (2012) afirma que a localização do imóvel não é mais critério essencial a ser considerado de maneira isolada para definir qual tributo incidirá sobre o imóvel, devendo-se prestigiar o critério da destinação econômica para definir a tributação, de acordo com o art. 15 do Decreto-Lei n. 57, de 1966.

No mesmo sentido se manifesta José Eduardo Soares de Melo (2007) ao afirmar a não incidência do IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas no DL 57/66 – exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

A Lei n. 4.504/64, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, e o Decreto-Lei n. 57/66 adotam o critério da destinação do imóvel, independentemente da

sua localização, para caracterizá-lo como urbano ou rural. Estabelece o art. 15 do DL 57/66 que se utilizado o imóvel em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, sobre ele incidirá o ITR.

Já o Código Tributário Nacional, em seu art. 32, considera o critério da localização, da situação do imóvel (existência de equipamentos urbanos) e o da equiparação (loteamentos).

Há ainda, a Lei n. 5.868/72, que instituiu o Sistema Nacional de Cadastro Rural, que acolhe tanto o critério da destinação quanto o critério da situação do imóvel. Este último considera a extensão do imóvel, considerando-o rural caso exceda a área de 1 hectare.

Em síntese, a Lei n. 4.504/64 estabeleceu o critério da destinação do imóvel. O Código Tributário Nacional fixou o critério da localização, o da situação do imóvel (existência de equipamentos urbanos) e o da equiparação (loteamentos). O Decreto-lei n. 57/66 trouxe apenas o critério da destinação, e a Lei n. 5.868/72 manteve o critério da destinação e acrescentou o da situação do imóvel (FURLAN, 2010, p. 53).

Hely Lopes Meirelles (2013, p. 215-216) explica que o art. 15 do Decreto-lei 57/66 excepcionou a regra geral instituída pelo art. 32 do Código Tributário Nacional para excluir da competência tributária municipal os imóveis situados em zona urbana utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola pecuária ou agroindustrial. Posteriormente, o art. 12 da Lei 5.868/72 revogou os arts. 14 e 15 do referido Decreto-lei e fixou, para fim de incidência do ITR o conceito de imóvel rural, baseado na destinação e área, independente de sua localização, considerando urbanos todos os demais. O art. 12 da Lei 5.868/72 foi considerado inconstitucional no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-lei 57/66 e teve sua execução suspensa pela Resolução 9/2005 do Senado Federal⁵.

Dessa forma, o critério da localização do Código Tributário Nacional ficou relativizado em parte pelo critério da destinação, excluindo a incidência do

⁵ Resolução 9/2005 do Senado Federal: “Art. 1º: É suspensa [...], em parte, a execução do art. 12 da Lei Federal n. 5.868, de 12 de dezembro de 1972, no ponto em que revogou o art. 15 do Decreto-lei federal n. 57, de 18 de novembro de 1966, declaradas inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n. 140.773-210/SP.”

imposto municipal quanto aos imóveis localizados na área urbana, mas utilizados em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Parte da doutrina, incluindo Eduardo Sabbag e José Eduardo Soares de Melo, adota o critério da destinação e apresenta o seguinte entendimento jurisprudencial:

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1.112.646/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, 1ª Turma, j. 26/08/2009)

No voto o Ministro expõe que o critério espacial disposto no Código Tributário Nacional não é o único a ser considerado, uma vez que o Decreto-Lei n. 57, de 1966, também recepcionado pela Constituição como lei complementar, acrescentou o critério da destinação do imóvel para definir a competência municipal e federal quanto à instituição do IPTU ou do ITR. Afirma que o artigo 15 do DL n. 57/66⁶ é constitucional de acordo com o Supremo Tribunal Federal e que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao reconhecer a sua aplicabilidade.

Valéria Furlan (2010), por outro lado, afirma que a doutrina majoritária sustenta que zona urbana é a definida pelo município, de acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 32 do Código Tributário Nacional⁷. A autora conclui seu entendimento, com escopo na opinião de Roque Antonio Carrazza, Geraldo Ataliba e Hely Lopes Meirelles, afirmando que a delimitação de zona urbana cabe ao município, de acordo com a Constituição Federal e seu art. 5º, XXII, que afirma o direito à propriedade, e o art. 182, que impõe ao Município a tarefa de executar a política de desenvolvimento e expansão urbana, garantindo o efetivo cumprimento da função social da propriedade.

6 Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

⁷ Para aprofundar a discussão sobre a questão do instrumento normativo adequado para definição de área urbana e explanação da legislação citada, consultar FURLAN, Valéria. **IPTU**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 49-61.

É este o entendimento que se defende neste trabalho, tendo em vista a utilização do IPTU como instrumento de política urbana, aspecto que será aprofundado no terceiro capítulo.

1.4 ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU

Para encerrar o estudo introdutório sobre o Imposto Predial e Territorial Urbano, serão abordadas neste subcapítulo algumas das questões que envolvem o débito tributário, como a base de cálculo e as alíquotas.

Paulo de Barros Carvalho afirma que no critério quantitativo “reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar” (CARVALHO, 2012, p. 398).

1.4.1 Base de cálculo

A base de cálculo é considerada por Geraldo Ataliba (2009), que a denomina base imponible, uma perspectiva dimensional da hipótese de incidência. Assim como distingue hipótese de incidência de fato imponible, o autor distingue base imponible de base calculada. Esta seria a aplicação concreta daquela. No mesmo sentido, Aires Fernandino Barreto (2009) distingue os conceitos, colocando a primeira no plano legal e a segunda na dimensão fática.

Para Misabel de Abreu Machado Derzi (1982, p. 288), a base de cálculo exerce três funções: mensura o fato pressuposto da obrigação; adapta o dever de pagar o tributo à capacidade contributiva do sujeito passivo; define a espécie tributária.

Nas palavras de Valéria Furlan (2010), a base de cálculo dá a real proporção do fato imponible. Explica que há correlação entre a base de cálculo e o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo, e que, no caso do IPTU, caso a lei municipal intente eleger a renda do proprietário como base de

cálculo, ocorrerá violação desse princípio, uma vez que deve ser considerado apenas o patrimônio correspondente ao imóvel.

Aderindo à distinção apontada por Geraldo Ataliba quanto à base de cálculo abstrata e concreta, Valéria Furlan (2010) expõe que a base de cálculo normativa do IPTU deve ser estabelecida por meio de lei municipal, respeitando-se o princípio da legalidade. Diz que a tarefa atribuída de descrição da base de cálculo do tributo – no caso do IPTU, o valor venal – e a sua majoração deve-se submeter ao princípio da estrita legalidade.

Aires Fernandino Barreto (2009) sustenta que apenas a determinação da base de cálculo normativa, abstrata, deve ser submetida ao princípio da legalidade. A base calculada é matéria fática, pertencente ao mundo concreto, e é detectável pelo lançamento, ficando a cargo da Administração. Assim, cabe ao Executivo a tarefa de apurar, em concreto, o valor venal do imóvel.

O art. 33 do Código Tributário Nacional preceitua que “a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”. Valor venal é o valor correspondente de venda do bem em condições usuais de mercado. A correspondência dessa estimativa com a capacidade contributiva do proprietário é presumida.

A aferição do valor venal é realizada pela Administração e leva em conta fatores como preços correntes das transações e das ofertas do mercado imobiliário, custos de locações correntes, características da região em que o imóvel se situa, etc. Esse procedimento deve terminar com a edição de uma Planta Genérica de Valores, que serve de parâmetro representativo dos elementos do mercado imobiliário. (PAULSEN; MELO, 2012, p. 318).

Aires Fernandino Barreto adota a nomenclatura “Mapas de Valores Genéricos” por entender que a expressão “plantas” é menos ampla que “mapas”, bem como por reconhecer que não são as “plantas” ou os “mapas” que são genéricos, mas os valores. Em seguida, define os Mapas de Valores Genéricos como um complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios de metro quadrado de terrenos e

edificações, acompanhados por métodos para apurar o valor venal de imóveis (BARRETO, 2009, p. 227).

Cabe aqui uma crítica: muitos municípios poderiam otimizar a arrecadação do IPTU se mantivessem atualizados de maneira mais rigorosa os cadastros técnicos (cadastros fundiários e imobiliários, que permitem uma visão da estrutura das propriedades) e as plantas genéricas de valores. Sem cadastros e plantas de valores atualizados, restam comprometidas não só a arrecadação do imposto, como também a aplicação de instrumentos de planejamento urbano eficientes (SOUZA, 2006, p. 306).

1.4.2 Alíquota

Para a fixação do montante do faz-se necessária a determinação de uma quota ou fração da base calculada, exterior a ela, que graduará o quantum devido, denominada alíquota.

A alíquota do IPTU é estabelecida por lei municipal e corresponde a uma fração do valor venal.

Diversas são as classificações e posições doutrinárias acerca da graduação das alíquotas do IPTU. Num primeiro momento importa conceituar e diferenciar progressividade e proporcionalidade. Esta consiste na aplicação de uma alíquota única, fixa, sobre base tributária variável. Aquela, na variação tanto de fatores relativos à base tributária quanto da alíquota, ou seja, a uma variação da base tributária corresponde uma variação da alíquota.

Aires Fernandino Barreto (2009) explica que há progressividade quando a lei estabelece alíquotas progressivamente mais elevadas de acordo com a grandeza da expressão econômica da matéria tributável; ou alíquotas tanto mais elevadas quanto maior a dissonância entre o comportamento do contribuinte e determinada finalidade visada pela legislação.

Enquanto Aires Fernandino Barreto sustenta que é pela proporcionalidade, ou graduação, que o princípio da capacidade contributiva é realizado, Roque Antonio Carrazza defende que “impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica

contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais” (CARRAZZA, 2012, p. 101).

Explica que pagar em proporção o mesmo imposto não é considerar a capacidade contributiva do economicamente mais forte, e que a progressividade das alíquotas é o meio mais eficaz de atender ao disposto na Constituição e alcançar a justiça tributária.

Essa questão é fundamentalmente importante para alcançar o objetivo do presente trabalho, razão pela qual será dedicado um espaço no segundo capítulo para abordar com maior atenção a progressividade fiscal, extrafiscal e no tempo, relacionada ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

2 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE APLICÁVEL AO IPTU

A Constituição Federal estabelece princípios fundamentais para possibilitar uma arrecadação tributária justa. O presente capítulo abordará alguns desses princípios: igualdade, capacidade contributiva e progressividade – distinguindo este da proporcionalidade – que são os de maior pertinência, no momento, para o trabalho⁸.

Sendo a Carta Magna o fundamento do Direito Tributário, suas normas devem receber a interpretação que lhes garanta a maior efetividade possível. Assim, os artigos que tratam, de forma direta ou indireta, da ação estatal de tributar, devem ser conjugados com os princípios do sistema constitucional para que encontrem sua real dimensão (CARRAZZA, 2012, p. 57-58).

2.1 A CORRELAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da isonomia norteia os principais objetivos sociais do Estado e é explicitado pela Constituição Federal em seus artigos 3º, I e III, 5º, *caput* e inciso I, 145, § 1º e, referente à tributação, 150, II. Seu conceito e limites são tarefa difícil de delimitar. Em relação à tributação, Roque Antonio Carrazza (2012), ao tratar do princípio republicano e a igualdade tributária, afirma que a lei deve dar o mesmo tratamento a quem se encontrar na mesma situação jurídica. O autor associa esses dois princípios e sustenta que:

O princípio republicano vivifica cada artigo da Constituição, irisando-o e fazendo-o portador de sua mensagem de respeito pelo povo e por seus sagrados interesses. E é fundamentalmente no exercício da tributação que a ideia de República deve predominar, para que, contra este mesmo povo, não se cometam injustiças e arbitrariedades. Também, no domínio dos tributos devem ser

⁸ Apenas para citá-los, existem outros princípios realizadores do princípio da igualdade, como o da seletividade, que tem como fundamento a gradação das alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos, e o da não confiscatoriedade, que limita a possibilidade de expropriação de bens privados pelo poder público. Sobre este último será realizada uma reflexão ao se tratar da função social da propriedade, no terceiro capítulo.

excluídas quaisquer distinções de classe, de casta ou de índole meramente política (CARRAZZA, 2012, p. 93).

Assim dispõe o art. 150, II, da Carta Magna:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Uma lei tributária obedece ao princípio da igualdade se considera a razoabilidade da discriminação com base em diferenças sólidas entre as pessoas, se existe objetivo que justifique a diferenciação e se há nexo entre a diferenciação e o objetivo a ser alcançado (DÓRIA, apud MELO, 2007, p. 31).

Quando o tratamento diferenciado guardar relação de pertinência lógica com o motivo da discriminação não há afronta ao princípio da isonomia, e tampouco há desatenção ao princípio “quando a lei elege determinada situação objetivamente considerada para prescrever a inclusão ou exclusão de determinado benefício, ou a imposição de certo gravame” (HARADA, 2012, p. 378).

Explica Sacha Calmon Navarro Coêlho que uma norma tributária instituidora de um imposto fixo, que incidisse sobre rendimentos auferidos no ano anterior e cuja prestação fosse a mesma para todos os contribuintes, sem considerar o valor desses rendimentos, seria uma norma infratora do princípio em estudo (COÊLHO, 2012, p. 233).

Invoca-se o princípio da igualdade para justificar as desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos, com o objetivo de reduzi-las e favorecer igualdade de condições concretas (BALEEIRO, 1999, p. 541).

Para atingir tal fim, vinculado ao princípio da igualdade, o Direito Tributário brasileiro é informado pelo princípio da capacidade contributiva. Afirma Roque Antonio Carrazza:

[...] o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais

imposto do que quem tem pouco. Quem te maior riqueza deve, em termos proporcionais pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública (CARRAZZA, 2012, p. 96-97).

Explica o autor em seguida que ao se prestigiar o princípio da capacidade contributiva, está se reafirmando o princípio republicano, tendo em vista que aquele determina a distribuição equitativa dos encargos tributários entre os contribuintes. Quando ajustados à capacidade contributiva, os impostos possibilitam o cumprimento de deveres de solidariedade política, econômica e social dos cidadãos.

Tendo em vista que a obrigação de pagar tributo é econômica, influenciando no patrimônio dos cidadãos, o princípio da capacidade contributiva busca tornar o dever de pagar o tributo idêntico para os contribuintes, com atenção às suas (des)igualdades econômicas.

Misabel de Abreu Machado Derzi declara que o lado positivo da igualdade impõe que o tributo seja quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, e que o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, da mesma forma, cidadãos de idêntica capacidade contributiva. Dessarte, esta é consequência do lado positivo do princípio da igualdade. (DERZI, 1982, p. 65).

O princípio da capacidade contributiva está explicitado na Carta Magna em seu artigo 145, § 1º, que diz:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Existem duas correntes doutrinárias opostas sobre a natureza jurídica desse preceito constitucional. A primeira sustenta sua natureza programática, ou seja, que se trata de mera orientação, e a segunda, que possui natureza de regra jurídica, vinculando, assim, o intérprete ou aplicador da lei.

Kyoshi Harada sustenta que o preceito tem caráter apenas programático, uma vez que inexistente um parâmetro legal de caráter nacional que fixe os contornos dos encargos impositivos ao contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não se pode considerar a observância impositiva do princípio da graduação segundo a capacidade contributiva de cada um (HARADA, 2012, p. 379).

Valéria Furlan, por outro lado, defende que “é imperiosa a aplicação do princípio da capacidade contributiva, devendo ser afastada a ideia de que se trata de mero conselho ou simples orientação” (FURLAN, 2010, p. 131).

Misabel de Abreu Machado Derzi enfatiza que:

Portanto, o princípio da capacidade contributiva não mais pode ser interpretado à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios autoaplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete e aplicador da lei. (DERZI in BALEEIRO, 1999, p. 689).

Quanto à expressão “sempre que possível” constante no artigo, José Eduardo Soares de Melo (2007, p. 34) entende que sempre se pode apreender o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. Aduz que tal vocábulo deve significar o esforço esperado do legislador para disciplinar o encargo tributário de forma mais segura e com a menor margem de engano possível, com o intuito de que o contribuinte participe das necessidades coletivas, atendendo ao interesse público, de forma suportável economicamente.

Não se trata apenas de uma recomendação ao legislador ordinário. Se a natureza do imposto, desenhada pela Constituição Federal, permitir, deverá ele obedecer ao princípio da capacidade contributiva necessariamente. A quase totalidade dos impostos, inclusive o IPTU, deve obedecer ao princípio (CARRAZZA, 2012, p. 118).

A cláusula “sempre que possível” não tem caráter de permissividade ou de conferência de poder discricionário ao legislador. Misabel de Abreu Machado Derzi assevera que “o advérbio sempre acentua o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo” e esclarece que, apenas sendo impossível, o legislador não considerará a pessoalidade para graduar o

imposto de acordo com a capacidade contributiva do cidadão. Aponta que somente se consideraria muito difícil, ou “impossível”, aplicar a pessoalidade aos impostos suportados pelo consumidor final, como nos casos do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (DERZI in BALEEIRO, 1999, p. 694).

Elizabeth Nazar Carrazza explica que mesmo que a mencionada cláusula não estivesse escrita, ela estaria implícita na norma jurídica, como em todas as regras de direito, considerando que nenhuma delas pode intervir no campo do impossível. (CARRAZZA, 1999, p. 65).

Ainda sobre tal expressão, e explanando de forma bastante esclarecedora o “caráter pessoal” indicado no preceito constitucional, Valéria Furlan diz que:

[...] o caráter pessoal refere-se a todos os contribuintes que assumem efetivamente o encargo tributário, razão pela qual todos os impostos, com algumas ressalvas (IPI, ICMS), deverão ser informados diretamente pelo princípio da capacidade contributiva. Noutro giro, o caráter pessoal não foi posto ali em contraposição ao caráter real de alguns impostos, pois, todos os tributos, e, portanto, todos os impostos, são, por esse enfoque, pessoais, já que têm no polo passivo pessoas que assumirão efetivamente o montante tributário (regra) (FURLAN, 2010, p. 135).

Com esse ponto de vista, suprime-se a eventual discussão acerca da natureza real ou pessoal do IPTU para, assim, sem sombra de dúvidas, colocá-lo no rol dos princípios que devem buscar a realização do princípio da capacidade contributiva.

Pode-se focar o princípio da capacidade contributiva sob duas perspectivas: objetiva e subjetiva.

Consoante Paulo de Barros Carvalho, é possível a consideração do princípio de maneira objetiva ou absoluta, consolidado na faculdade do legislador infraconstitucional para selecionar os fatos presuntivos de riqueza juridicamente aptos para constituírem a hipótese de incidência do imposto. E, ainda, de maneira subjetiva ou relativa:

[...] realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza; por outro lado, tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa ou subjetiva, quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal

modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois apenas desse modo terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento (CARVALHO, 2012, p. 409-410).

Valéria Furlan manifesta-se no sentido de que é apenas o fato descrito na hipótese de incidência tributária o ensejador de presunção de riqueza do contribuinte, e não outros dados buscados fora da previsão normativa, sob pena de se tratar de maneira desigual contribuintes que estejam na mesma situação diante da lei tributária. Relativamente ao IPTU, a autora assevera que “a alíquota é aferida em função do imóvel – sua localização, dimensões, luxo, características etc. -, e não da fortuna atual de seu proprietário.” (FURLAN, 2010, p. 130).

Também Roque Antonio Carrazza (2012) entende que a capacidade contributiva para fins de tributação por via de IPTU é objetiva, ou seja, revelada pelo próprio bem, e não pela fortuna em dinheiro do seu proprietário, não importando suas características pessoais. Dessa forma evitam-se incertezas e inseguranças, como, por exemplo, situações em que contribuintes proprietários de imóveis idênticos, por conta de suas ocupações profissionais pagassem IPTUs diferenciados.

A capacidade contributiva é, então, medida de diferenciação entre os contribuintes, utilizada nos casos em que o Estado objetiva a obtenção de receitas dos particulares – quando os tributos buscam atingir uma finalidade fiscal (ÁVILA, 2008, p. 160).

Para atender ao princípio da capacidade contributiva, essencial seja o IPTU progressivo, pois é a progressividade um dos instrumentos de concretização do princípio em estudo.

2.2 ASPECTOS DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU

Inicialmente, importa esclarecer que progressividade não se confunde com proporcionalidade. Nesta, as alíquotas permanecem inalteradas independentemente da variação da base de cálculo, o que leva os cidadãos a pagarem o mesmo imposto, proporcionalmente. A proporcionalidade não assegura igualdade do sacrifício aplicado no pagamento do imposto, desatendendo ao princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba leciona que “os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a pretensão de neutralidade – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade.” (ATALIBA, 1991 *apud* SABBAG, 2012, p. 182). Regressivos são os impostos nos quais a variação da alíquota opera de maneira inversamente proporcional à capacidade contributiva, ou seja, a alíquota decresce à medida que a dimensão da base de cálculo aumenta.

O princípio da capacidade contributiva exige que o imposto seja progressivo, e não meramente proporcional. Ou seja, a alíquota deve ser majorada na medida em que haja aumento na dimensão da base de cálculo. Com o aumento desta, presume-se que o contribuinte tenha maior capacidade econômica, o que merece uma tributação desigual para garantir o tratamento isonômico (FURLAN, 2010).

Nas palavras de Roque Antonio Carraza:

É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva. (CARRAZZA, 2012, p. 99).

A graduação das alíquotas do IPTU, explícito na Carta Magna como imposto progressivo, motivou variadas classificações doutrinárias e discussão jurisprudencial⁹. Inicialmente, cabe distinguir progressividade fiscal de extrafiscal.

A progressividade fiscal tem “finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior”, contemplando, dessa forma, o princípio da capacidade contributiva (SABBAG, 2012, p. 167).

⁹ A análise jurisprudencial da progressividade do IPTU será realizada no subcapítulo 2.3, quando se tratar da Emenda Constitucional 29/2000 e seus efeitos.

A distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade pode ser identificada observando-se a maneira como o legislador abordou a capacidade contributiva em cada caso. Assim, denomina-se tributo fiscal aquele que encontra no princípio da capacidade contributiva além de seu pressuposto legitimador, seu critério de estruturação e aplicação (VALCÁRCEL *apud* FURLAN, 2010, p. 144).

Já a progressividade extrafiscal vai além da intenção de abastecimento dos cofres públicos. A alíquota, neste caso, é majorada diante de certas circunstâncias para estimular ou desestimular determinado comportamento, a fim de atingir algum objetivo estatal relacionado ao interesse público.

Paulo de Barros Carvalho defende que a fiscalidade e a extrafiscalidade podem ser – e o são frequentemente – comuns à mesma figura jurídica, com a possibilidade de predominância, apenas, de um sobre o outro:

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recurso monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo (CARVALHO, 2012, p. 291).

Nessa parte final, o autor afirma que a finalidade extrafiscal deve ser submetida ao regime jurídico constitucional comum à instituição e majoração dos tributos, sem a necessidade de existir um regime jurídico especial para a sua aplicação.

Quanto à divergência doutrinária existente acerca dos aspectos e classificações da progressividade do IPTU, para distingui-la e entendê-la de forma mais clara, cabe a transcrição dos artigos 145, §1º, 156, §1º, e 182, §4º,

todos da Carta Magna, que fazem referência expressa à progressividade do imposto:

1) Art. 145, § 1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

2) Art. 156, § 1º:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

3) Art. 182, § 4º:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º - O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º - As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

A divergência doutrinária é, primordialmente, referente à validade da progressividade fiscal do IPTU relativa à capacidade contributiva, expressa no primeiro artigo transcrito. A parcela da doutrina que discorda desse aspecto da progressividade do IPTU defende apenas a progressividade extrafiscal.

Aires Fernandino Barreto sustenta que:

A norma constitucional que disciplina a progressividade do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, ao prescrever a finalidade à vista da qual o legislador ordinário está autorizado a instituí-la, não se limita a enuncia-la por meio de conceito indeterminado, cujo conteúdo e extensão dependam da valoração do legislador ordinário, no instante da formulação da lei tributária.

[...]

Impediu a Constituição Federal, dessa forma, que a caracterização do cumprimento, ou não da função social da propriedade urbana, seja formulada para atender a objetivos meramente arrecadatórios, ou fixada em função das idiosincrasias ou das diversas preferências subjetivas dos sucessivos exercentes do governo municipal.

[...]

A instituição de imposto progressivo para propriedades que cumprem sua função social implica criar tributo sem que ocorra o pressuposto previsto pela Constituição Federal como condição de legitimidade dessa criação, qual seja, o 'assegurar o cumprimento da função social da propriedade'. Em face das normas constitucionais, é ilegítimo pretender imposto progressivo de propriedades que cumprem sua função social (BARRETO, 2009, p. 253-254).

Dessa forma, somente a conservação da função social da propriedade justificaria a progressividade das alíquotas do IPTU, o que leva à ideia que sobre a propriedade urbana que cumpra sua função social não poderia incidir o imposto progressivo. Para tanto, associa a progressividade do IPTU à existência de um plano diretor municipal, vez que as normas expressas neste é que definem os requisitos para o cumprimento da função social pela propriedade imobiliária.

Percebe-se que o autor considera que a Carta Magna apenas autorizou a progressividade extrafiscal, mais especificamente a prevista no art. 182, que é a progressividade “no tempo”. Excluída desse raciocínio está a consideração da capacidade contributiva em relação ao IPTU, que enseja a progressividade fiscal.

No mesmo sentido é o posicionamento de José Eduardo Soares de Melo:

A circunstância de a Constituição haver considerado a progressividade do IPTU em dois capítulos distintos (sistema tributário – art. 156, § 1º, e ordem econômica – art. 182, § 4º, II) não significa autonomia e tratamentos jurídicos diferenciados, uma vez que a progressividade justifica-se no âmbito do desenvolvimento urbano, condicionando a prévia edição de lei específica para área incluída em Plano Diretor, no contexto da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, 170, II, e 182, caput). Injustificável a progressividade do IPTU como singelo procedimento fiscal, de cunho meramente arrecadatário, divorciado da política de desenvolvimento urbano (MELO, 2007, p. 39).

Assim, para esses autores, a progressividade do IPTU é entendida apenas em relação à função social da propriedade e compreendida no contexto urbanístico, sem atenção ao princípio da capacidade contributiva, contemplando apenas o aspecto extrafiscal da progressividade.

Por outro lado, há autores que entendem existir, sim, o IPTU progressivo em razão da capacidade contributiva, reconhecendo a progressividade fiscal e diferenciando-a da extrafiscal.

Roque Antonio Carrazza (2012, p. 125) afirma que o IPTU deve ser progressivo para atender ao princípio da capacidade contributiva, e que esta é uma progressividade fiscal, de existência obrigatória. O autor interpreta o inciso II do § 1º do art. 156 como uma adaptação do art. 145, § 1º, ambos da Carta Magna, para o IPTU.

Com essa afirmação, quer explicar que o princípio da capacidade contributiva já é revelado, autonomamente, no art. 145, § 1º. E que, portanto, não há necessidade de haver edição de um plano diretor municipal para considerar a progressividade do imposto em estudo, conforme diz o art. 182 e seus parágrafos. O caráter pessoal e a progressividade de acordo com a capacidade contributiva não dependem da existência de um plano diretor. Esclarece Roque Antonio Carrazza que:

São coisas diferentes, que, portanto, não podem ser coligadas. Na verdade o IPTU deve: a) ter alíquotas progressivas, em razão do valor do imóvel; e b) ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, o que, a nosso ver, depende – agora, sim – da edição do plano diretor do Município, que efetuará a ordenação da cidade (CARRAZZA, 2012, p. 127).

Em suma, afirma o autor que a Constituição Federal expressamente permite a progressividade fiscal do IPTU. Ademais, permite seja o imposto

progressivo para atender a objetivos extrafiscais, neste caso, dependente da edição do plano diretor do município.

Quando o art. 156 dispõe que “sem prejuízo da progressividade no tempo que se refere o art. 182, § 4º, II” o IPTU poderá “ser progressivo em razão do valor do imóvel” e “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”, a Constituição Federal pretende que:

[...] além de obedecer ao princípio da capacidade contributiva, o IPTU tenha alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade (nos termos do plano diretor). Em outras palavras, além de obedecer a uma progressividade fiscal (exigida pelo § 1º do art. 145, c.c. o inciso I do § 1º do art. 156, ambos da CF), o IPTU deverá submeter-se a uma progressividade extrafiscal (determinada no inciso II do § 1º do art. 156 da CF). Somente a progressividade extrafiscal depende da edição do plano diretor, que indicará qual a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano (CARRAZZA, 2012, p. 127).

No mesmo sentido, Valéria Furlan (2010, p. 175) reconhece dois tipos de progressividade do IPTU: 1) progressividade fiscal, que decorre da capacidade contributiva; 2) progressividade extrafiscal, que pode ser aplicada juntamente com a primeira. Por entender que os impostos têm caráter pessoal – por ser uma obrigação adimplida por pessoas, a autora estende a aplicação do § 1º do art. 145 da Constituição Federal ao IPTU.

O plano diretor, então, só é essencial para que incida a progressividade extrafiscal. Por exemplo, proprietários de imóveis residenciais idênticos – com o mesmo valor venal, que é a base de cálculo para a exigência de IPTU, conforme demonstrado no primeiro capítulo – devem pagar a mesma quantia de imposto de acordo com o princípio da capacidade contributiva. Entretanto, se os imóveis estiverem localizados em bairros diferentes no Município, e este determinar, por meio de seu plano diretor, que o bairro em que um dos imóveis se encontra é destinado ao desenvolvimento comercial e não residencial, este contribuinte poderá ser mais tributado que o primeiro, porque seu imóvel não está atendendo a destinação que o plano diretor aponta, ou seja, cumpre de forma menos satisfatória a função social da propriedade¹⁰.

¹⁰ A função social da propriedade será abordada e esclarecida no terceiro capítulo.

Tal exemplo explicitou uma interpretação do parágrafo 2º do art. 182 da Carta Magna. Este artigo apresenta uma terceira possibilidade de progressividade do IPTU, também com caráter extrafiscal, explicitada em seu parágrafo 4º, qual seja a progressividade “no tempo”. Este, na opinião de Valéria Furlan (2010) seria o recurso mais enérgico para fazer valer o cumprimento da função social da propriedade.

Indispensável para a incidência da progressividade no tempo é a existência de um plano diretor. Este definirá os critérios para as alíquotas progressivas com o estabelecimento das modalidades que configuram descumprimento da função social da propriedade. A majoração das alíquotas, neste caso, ocorre concomitante à persistência do contribuinte no desrespeito ao plano diretor.

A progressividade no tempo consiste na elevação gradativa da alíquota, exercício a exercício, servindo como instrumento para minimizar o uso de imóveis em desacordo com a função social da propriedade prevista no plano diretor (BARRETO, 2009, p. 270-271).

Pode-se, então, perceber três aspectos da progressividade do IPTU:

1) Progressividade fiscal: Haverá variação das alíquotas de acordo com a variação do valor do imóvel urbano, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva (arts. 145, § 1º, e 156, § 1º, I, ambos da Constituição Federal);

2) Primeiro aspecto da progressividade extrafiscal: variação das alíquotas em função da localização e do uso do imóvel, conforme expresso no plano diretor municipal, para a realização da função social da propriedade (art. 156, § 1º, II, da CF);

3) Por fim, o segundo aspecto da progressividade extrafiscal, a progressividade no tempo: majoração das alíquotas por motivo de não edificação, subutilização ou não utilização do imóvel urbano pelo contribuinte, a partir do que estabelece o plano diretor (art. 182, § 4º, da CF).

2.3 EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000 E SEUS EFEITOS

A Emenda Constitucional n. 29, publicada em 13 de setembro de 2000, alterou a redação do já mencionado art. 156 da Lei Maior, explicitando a progressividade fiscal do IPTU.

Com a redação “sem prejuízo da progressividade no tempo”, o art. 156 diferencia-se do art. 182, ambos da Constituição Federal. A EC 29/2000 alterou o art. 156 no sentido de dispor sobre a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel, e, ainda, quanto à instituição de alíquotas diferenciadas em razão da localização deste. Esclarece José Geraldo da Costa Leitão que o inciso I se preordena a uma política de distribuição de justiça fiscal e o inciso II refere-se à localização e ao uso. Aduz que o art. 182, § 4º, da Constituição Federal trata de política de desenvolvimento urbano, no campo da extrafiscalidade, que tem a faculdade de instituir alíquotas progressivas no tempo para os casos de imóveis não edificadas, subutilizados ou não utilizados, sendo necessária, para tanto, existência de plano diretor (LEITÃO, 2002, p. 83).

Antes da Emenda havia um questionamento sobre ser a progressividade estabelecida pelo art. 156 da Carta Magna (com sua redação original) a mesma do art. 182, se os dois artigos dispunham sobre a progressividade extrafiscal. Ademais, existem municípios que não contam com um plano diretor¹¹, e como o art. 182 vincula a progressividade ao disposto no plano diretor, os municípios que não o tinham não se poderiam valer de alíquotas progressivas para o IPTU.

Com efeito, ao contemplar a progressividade fiscal pelo valor do imóvel, a EC 29/2000 tornou explícito o princípio da capacidade contributiva aplicado ao IPTU. Nesse contexto, oportunas são as ponderações de Roque Antonio Carrazza, que aponta o caráter “meramente declaratório” da Emenda quanto à capacidade contributiva:

A Emenda Constitucional 29/2000 não redefiniu, em detrimento do contribuinte, o alcance do IPTU (hipótese em que se poderia cogitar de inconstitucionalidade por ofensa a cláusula pétrea), mas apenas explicitou o que já se continha na Constituição – ou seja, que este tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, a qual independentemente da existência de plano diretor

¹¹ O plano diretor somente é obrigatório para municípios com mais de 20 mil habitantes.

no Município, revela-se com o próprio imóvel urbano (CARRAZZA, 2012, p. 131).

O posicionamento da Suprema Corte, contudo, é dissonante. Para ilustrar o entendimento, transcreve-se a ementa do RE 153771-0/MG, de 1996, anterior, portanto, à Emenda 29:

IPTU. PROGRESSIVIDADE.

- No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real.

- Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico).

- A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º.

- Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte. (RE 153771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves j. 20-11-1996).

Foi declarada inconstitucional a lei do Município de Belo Horizonte que previa a progressividade sem prévia lei federal e plano diretor. O voto vencido do Ministro Carlos Mário Velloso defendeu uma progressividade ajustada ao art. 145, § 1º, conforme a capacidade contributiva, associada à personalidade, e ajustada à realidade social brasileira que conta com profundas desigualdades sociais. (DERZI in BALEEIRO, 2013, p. 332).

Historicamente, o STF associou o princípio da capacidade contributiva a impostos pessoais e considerou o IPTU um tributo de natureza real. Assim, frequentemente julgava inconstitucionais leis dos municípios que implementavam alíquotas progressivas para imóveis urbanos baseado no valor venal destes. Era aceita apenas a progressividade extrafiscal, com fins de fazer cumprir a função social da propriedade, por meio dos critérios estabelecidos pelo plano diretor.

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 457) defende que os impostos sobre a propriedade são impostos sobre a existência de direitos. Sacha Calmon Navarro Coêlho, no mesmo sentido, afirma que o IPTU pode ser considerado um imposto pessoal para atender ao art. 145, § 1º, da Carta Magna. Defende que real é o direito que fornece suporte fático ao imposto e aponta quatro considerações para sustentar seu posicionamento: 1) a diferença entre imposto real e pessoal não é jurídica; 2) quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa; 3) não há nenhuma disposição legal que proíba o legislador de considerar a pessoa do proprietário, havendo, contudo, referência expressa no art. 145, § 1º, da Lei Maior, prestigiando a pessoalidade; 4) por fim, o Código Tributário Nacional afirma que o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, o que denuncia um direito, qual seja o direito de propriedade. Quem é tributado é o titular desse direito (COÊLHO, 2012, p. 327).

A argumentação baseava-se, além da classificação do IPTU como imposto real, na antiga redação do art. 156 da Carta Magna, que só permitia a progressividade extrafiscal do IPTU. Defendia-se, assim, apenas a proporcionalidade das alíquotas para realizar o princípio da capacidade contributiva. Logicamente o proprietário de um imóvel com valor superior a outro pagará mais imposto, mas será apenas proporcionalmente mais, o que, como já explicado no subcapítulo anterior, não implica o mesmo sacrifício e nem cumpre o papel de justiça fiscal.

Roque Antonio Carrazza critica o entendimento prévio do STF, afirmando que a vinculação da progressividade do IPTU à existência de um plano diretor, somente com o fim de atender à função social da propriedade, já não se sustentava com a redação original do § 1º do art. 156 da Carta Magna. Com a Emenda, está positivada a progressividade fiscal – que já se poderia deduzir do art. 145, § 1º da Lei Maior (CARRAZZA, 2012, p. 127).

Com a EC 29/2000, o STF editou súmula para ressaltar seu entendimento, sem analisar os pontos centrais da questão, passando a considerar inconstitucionais as leis anteriores à EC que estipularam alíquotas progressivas em função do valor do imóvel, e permitindo a aplicação das leis posteriores à publicação da referida Emenda. A súmula n. 668 determina que

“é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”

Houve suscitação de inconstitucionalidade da referida Emenda, com a alegação que a variação de alíquotas afrontaria princípios da isonomia e que ultrapassava os limites materiais contidos no art. 60, § 4º, da Constituição Federal, que dispõe que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”. Entretanto, tendo em vista que não existe o suposto direito de só ser tributado progressivamente em caso de impostos ditos pessoais, tal argumento não se sustenta (SABBAG, 2012).

Em julgamento de Recurso Extraordinário em 2006, o STF foi instado a se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da Lei Municipal n. 13.250/2001 do município de São Paulo, que determinava a variação das alíquotas do IPTU de acordo com a Emenda Constitucional 29/2000. O relator, Ministro Marco Aurélio, considerou que a EC 29/2000 não afasta nenhum direito ou garantia individual, tendo a Lei Municipal concretizado de forma legítima a previsão constitucional do art. 156. Transcreve-se parte de seu voto:

[...] Eis a questão que se coloca à Corte: é possível dizer-se que a Emenda Constitucional n. 29/2000 veio a afastar cláusula pétrea? Tenho como cláusula pétrea toda e qualquer previsão abrangida pela norma do artigo 60 da Constituição Federal. Se, prevendo o § 4º do artigo 60 que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir [...]; os direitos e garantias individuais, forçoso é concluir que textos da Carta passíveis de serem enquadrados nos incisos do § 4º em comento encerram cláusulas pétreas. Ora, a Emenda Constitucional n. 29/2000 não afastou direito ou garantia individual. E não o fez porquanto o texto primitivo da Carta já versava a progressividade dos impostos, a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se cuidando, portanto, de inovação a afastar algo que pudesse ser tido como integrado a patrimônio. [...] Em síntese, esses dados não vieram a implicar o afastamento do que se pode ter como cláusula pétrea, mas simplesmente dar o real significado ao que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos. Daí concluir no sentido de conhecer e prover o extraordinário para afastar a pecha atribuída à Emenda Constitucional n. 29/2000 e, com isso, ter como harmônica com a Carta da República, na redação decorrente da citada Emenda, a Lei do Município de São Paulo, n. 6.989, de 29 de dezembro de 1966, na redação imprimida pela Lei n. 13.250, de 27 de dezembro de 2001 (RE 423.768-7/SP, Rel. Min. Marco Aurélio).

Hodiernamente, tanto a progressividade extrafiscal do IPTU quanto a progressividade fiscal, positivada pela Emenda 29/2000, são admitidas, de

maneira geral, pela Suprema Corte. Frisa-se que parte da doutrina, como demonstrado, já reconhecia os dois aspectos da progressividade antes da modificação constitucional.

É significativo e oportuno que se reconheça a progressividade fiscal do IPTU, por ser esta um instrumento de essencial relevância para que sejam afastadas as injustiças tributárias. A variação crescente das alíquotas do imposto conforme o aumento da sua base tributável permite que o Estado atenuie as desigualdades econômicas e sociais existentes (CARRAZZA, 2012).

Além de submeter-se à progressividade fiscal, a Carta Magna prevê que o IPTU obedeça a uma progressividade extrafiscal, de forma a garantir o cumprimento da função social da propriedade. Dar-se-á especial atenção à progressividade extrafiscal do referido imposto no próximo capítulo deste trabalho.

3 IPTU PROGRESSIVO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICA URBANA

Atualmente o exercício do direito de propriedade de um imóvel encontra-se vinculado ao dever de proporcionar o cumprimento da sua função social.

O IPTU progressivo extrafiscal é um dos meios de limitar esse direito para ressaltar o bom uso da propriedade, sendo este o fim preponderante escolhido pelo legislador ao estabelecer as alíquotas progressivas para esse imposto. Nessa esteira, o IPTU progressivo no tempo vem a ser o recurso mais enérgico para buscar o referido objetivo (FURLAN, 2010).

3.1 AUTONOMIA MUNICIPAL E PLANEJAMENTO URBANO LOCAL

Considerando que o imposto em estudo pertence à competência municipal, e que a execução das políticas urbanas fica a cargo, principalmente, do Município, discorrer-se-á, de forma sucinta, sobre a sua competência e autonomia política.

O princípio da autonomia municipal está disposto, basicamente, nos arts. 29 e 30, e a política de desenvolvimento urbano nos arts. 182 e 183, todos da Constituição Federal, que prevê competência exclusiva para a sua execução para o Município, observadas as diretrizes gerais fixadas pela União (art. 21, XX, da Constituição).

Tanto a União quanto os Estados e Municípios têm competências no tocante ao desenvolvimento urbano. Depreende-se do texto constitucional que:

[...] à União compete editar normas gerais de urbanismo e estabelecer o plano urbanístico nacional e planos urbanísticos macrorregionais (arts. 21, XX e XXI, e 24, I e § 1º); aos Estados cabe dispor sobre normas urbanísticas regionais (normas de ordenação do território estadual), suplementares das normas gerais estabelecidas pela União (art. 24, I e § 2º), o plano urbanístico estadual (plano de ordenação do território do Estado) e planos urbanísticos regionais [...]; aos Municípios cabe estabelecer a política de desenvolvimento urbano, com o objetivo de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes (art. 182), promover o adequado ordenamento do seu território, mediante o planejamento e o controle do uso, do parcelamento e da

ocupação do solo urbano, elaborando e executando, para tanto, o plano diretor (art. 30, VIII) (SILVA, 2010, p. 63).

Aos municípios é conferida competência própria, exclusiva, para promover adequado ordenamento territorial referente ao planejamento urbanístico local, mediante controle do uso, parcelamento e ocupação do solo urbano, de acordo com o art. 30, VIII, da Carta Magna. Tal competência não comporta interferência nem da União, nem do Estado. De fato, as normas urbanísticas municipais são as que se manifestam de forma mais concreta e dinâmica (SILVA, 2010, p. 57 e 63).

Hely Lopes Meirelles (2013, p. 136) afirma que o fulcro da competência administrativa do Município está disposto no inciso I do art. 30 da Lei Maior, com as discriminações enumeradas nos incisos II a IX. Diz o inciso I do referido artigo que compete aos Municípios “legislar sobre assuntos de interesse local”.

O que caracteriza o interesse local é a predominância do interesse do Município sobre o interesse do Estado ou da União. Tudo que repercutir de forma direta e imediata na vida municipal é de interesse peculiar – ou local – do Município, ainda que interesse também, indireta ou diretamente, ao Estado e à União (MEIRELLES, 2013, p. 111-112).

Ou seja, não se exige que o interesse seja exclusivo do Município, o que seria bastante difícil de identificar. Para que seja qualificado como “interesse local” basta que haja predominância, interesse em maior grau para o Município do que para o Estado ou para a União, designando, dessa forma, a competência legislativa municipal.

Valéria Furlan (2010, p. 43) aponta que a competência atribuída aos Municípios pela Carta Magna em seu art. 30, III, trata-se de uma faculdade constitucionalmente concedida para instituir e arrecadar tributos municipais, respeitadas certas limitações constitucionais. Acrescenta que nos termos da Constituição Federal, a regra-matriz do IPTU consiste no fato de uma pessoa ser proprietária de imóvel urbano. Atendidos os parâmetros constitucionais, tudo o mais compete ao legislador municipal.

3.2 O IPTU E A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

A propriedade tem seus contornos jurídicos delineados pelo Direito, existindo somente nos limites traçados pelas normas jurídicas. A Constituição Federal garante o direito de propriedade em seu art. 5º, XXII, e, em seguida, no inciso XXIII do mesmo artigo, determina que “a propriedade atenderá a sua função social”. Ademais, trata a Carta Magna da função social da propriedade nos artigos 156, § 1º, II, 170, III, 182, § 2º, 184, 185, § único, e 186.

Em determinados momentos históricos, a propriedade foi considerada um direito natural da pessoa humana, e seu titular podia dela dispor livremente, destinando-a como lhe aprouvesse. Com a explicitação da função social da propriedade pelo Texto Constitucional, o direito de propriedade passa a ter uma significação pública, vai além da esfera do direito privado, e a propriedade passa a estar condicionada não mais ao interesse exclusivo do proprietário, mas sim de um interesse comum, social (CARRAZZA, 1999, p. 94-95).

Misabel de Abreu Machado Derzi ressalta que não existe princípio de propriedade absoluto por ser este um direito individual. A existência de um poder municipal sobre a propriedade significa que é devida uma prestação, uma cota-parte, desse direito ao Estado. Tal prestação é realizada por meio do pagamento da obrigação tributária, que permite a manutenção do direito de propriedade (DERZI, 1982, p. 72-73).

Aduz Elizabeth Nazar Carrazza que:

[...] não é nova, portanto, a “limitação” do exercício do direito de propriedade imobiliária, pela função social da propriedade. Ocorre, porém, que, na CF/88 a normatização dos chamados direitos sociais foi muito mais intensa. Assim, aquilo que, anteriormente, alguns doutrinadores entendiam como mera sugestão constitucional, hoje está disciplinado de modo mais minudente, o que afasta a possibilidade de não aplicação deste princípio constitucional (CARRAZZA, 1999, p. 95).

Passa-se, então, a analisar uma das formas impostas pela Constituição para assegurar o cumprimento da função social da propriedade: o IPTU progressivo extrafiscal.

Diversas são as interpretações acerca da extrafiscalidade do imposto. De início, será exposta a divisão escolhida por Aires Fernandino Barreto (2009), para quem somente a função social da propriedade justifica a progressividade das alíquotas do IPTU, segundo as normas do plano diretor municipal. Ressalta-se que, para o autor, somente o primeiro item abaixo enseja a progressividade das alíquotas, os demais são apenas critérios de diferenciação, não de progressão:

a) Progressividade no tempo: expressa no art. 182 e seus parágrafos da Carta Magna, a elevação gradativa das alíquotas ocorre exercício a exercício, de acordo com determinadas condições, com o objetivo de atingir terrenos com fins meramente especulativos ou aqueles cujo plano diretor prevê que sejam fracionados. Deve-se respeitar o limite constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

b) Quanto ao espaço: a diferenciação das alíquotas quanto ao espaço acontece segundo a região em que está situado o imóvel, construído ou não. O autor aponta um desdobramento deste critério, qual seja a diversificação de alíquotas em função das subdivisões da área urbana (núcleo central, intermediário e periférico), ou com supedâneo na legislação que disciplina o uso e ocupação do solo, conforme a maior ou menor possibilidade de aproveitamento e utilização do imóvel.

c) Quanto ao uso e destinação do imóvel: outro elemento diferenciador das alíquotas é se o imóvel é construído ou não e, se o for, se a destinação é industrial, comercial, dedicado à prestação de serviços, especial ou residencial.

d) De acordo com os equipamentos urbanos: além de ser critério de diferenciação de zona urbana e rural, pode ser empregado para justificar a modulação das alíquotas do IPTU. O autor divide em três categorias: áreas urbanas com o mínimo necessário de equipamentos para que assim seja caracterizada – dois equipamentos; áreas urbanas com mais de dois equipamentos; e áreas urbanas não dotadas de equipamentos, as chamadas áreas urbanizáveis ou de expansão urbana.

e) Critério misto de aplicação de alíquotas diferenciadas: por fim, o autor sugere o entrelaçamento da progressividade no tempo (item “a”) com os demais critérios acima apontados de diferenciação das alíquotas.

Elizabeth Nazar Carrazza (1999) considera que o § 2º do artigo 182 da Lei Maior trata de uma progressividade do IPTU com finalidade meramente ordinatória, urbanística, para adequar o uso da propriedade urbana aos interesses locais, expressos no plano diretor.

Por outro lado, o § 4º do mesmo artigo revela um caráter acentuadamente sancionatório. Este caracteriza a progressividade “no tempo”, e objetiva levar o contribuinte à prática forçada de um determinado comportamento.

Em contraste, Valéria Furlan (2010) entende que há somente um critério – amplo – que enseja a tributação extrafiscal do IPTU: o mau uso da propriedade. Bastaria falar em extrafiscalidade com fins ordinatórios ou urbanísticos.

Assim, considera a autora que o plano diretor dispõe sobre as modalidades de mau uso da propriedade (por exemplo, terrenos baldios, construções irregulares, construções em localidades inadequadas, destinação etc.), e, caso o proprietário persista no descumprimento da função social de seu imóvel, aplica-se a progressividade no tempo, a que faz referência o art. 182, § 4º, da Carta Magna.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p. 334-335) explica de forma clara os critérios que a aplicação do IPTU progressivo no tempo deve obedecer:

- A) Há que se observar as diretrizes federais, fixadas em lei, para a política urbana (normas gerais), porquanto o direito de propriedade e as suas restrições dimanam de fontes legislativas da União, embora as restrições administrativas caibam às pessoas políticas em geral.
- B) Há que existir plano diretor aprovado pela Câmara Municipal.
- C) Há que ser obedecido o rol de providências do art. 182, § 4º, pela ordem.
- D) Deve-se cuidar para que, no caso do parcelamento e da edificação compulsória, tenha o proprietário tempo hábil, factível, razoável, para promover a determinação municipal;

E) Há que se caracterizar legalmente, à luz de critérios objetivos, a não utilização e a subutilização dos terrenos urbanos.

F) Há que observar normas procedimentais fixadas em lei (notificação/resposta).

O art. 182 da Constituição Federal dispõe que o Poder Público municipal executará a política de desenvolvimento urbano “conforme diretrizes gerais fixadas em lei”. A indicação da necessidade de existência de lei federal para regulamentar a matéria foi alvo de estudos pela doutrina, previamente à publicação do Estatuto da Cidade, em 2001¹².

A Lei Federal n. 10.257/2001, denominada “Estatuto da Cidade”, veio regulamentar o Capítulo da Política Urbana da Constituição Federal de 1988, refletido nos artigos 182 e 183.

José Afonso da Silva (2010, p. 35) considera que a promulgação do Estatuto da Cidade forneceu sistematização e unidade às normas jurídicas que regulam e fundamentam a intervenção do Poder Público no domínio privado. Aponta que à medida em que se intensifica a atividade urbanística, surge a necessidade de composição dos conflitos de interesses entre o proprietário particular e o interesse coletivo, para o melhor exercício das funções sociais da cidade.

O Estatuto cumpre as funções de uma lei geral de direito urbanístico e informa as diretrizes para que a propriedade cumpra sua função social. O capítulo II da referida lei trata dos instrumentos da política urbana. Dispõe, em seu art. 5º, que lei municipal poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação.

¹² Valéria Furlan (2010, p. 161) afirmava a desnecessidade de lei federal para que o Município pudesse legislar sobre o IPTU progressivo no tempo, com a justificativa de que, caso contrário, haveria invalidação do princípio da autonomia municipal. Acrescentava que caso houvesse posterior edição da referida lei federal, o Município deveria respeitar as normas gerais editadas pela União, adequando sua legislação. No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza (1999, p. 103) defendia que a eventual inexistência de lei federal aludida pelo § 4º do art. 182 da Constituição não impedia que o Município tomasse as referidas providências com base em lei local. Com as mesmas ressalvas de Furlan sobre a suspensão da eficácia da lei municipal, nos pontos em que esta tratar de normas gerais, no caso de superveniente lei federal. Ademais, registrava que a lei federal não poderia cuidar de assuntos de interesse local, pertencente à autonomia e competência do Município.

Não cumpridas as condições e os prazos, o Município aplicará o IPTU progressivo no tempo, disciplinado pelo art. 7º da referida lei, transcrito abaixo:

Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá manter a cobrança de IPTU progressivo no tempo pela alíquota máxima até que o proprietário cumpra a obrigação, ou proceder à desapropriação do imóvel, disciplinada no art. 8º do Estatuto da Cidade (MEIRELLES, 2013, p. 217).

O art. 7º, § 3º, do referido Diploma veda a concessão de isenções ou de anistia¹³, relativamente à tributação progressiva. Ademais, o art. 47 do Estatuto da Cidade dispõe que “os tributos incidentes sobre imóveis urbanos, assim como as tarifas relativas a serviços públicos urbanos, serão diferenciados em função do interesse social”.

Assim como disposto no §4º do art. 182 da Lei Maior, a aplicação da medida de parcelamento ou edificação compulsórios ocorre previamente à instituição de imposto progressivo no tempo, seguido pela desapropriação.

Carlos Araújo Leonetti (1998) critica a opção do legislador ao prever o IPTU progressivo no tempo como segunda opção, somente caso o

¹³ Regina Helena Costa (in DALLARI; FERRAZ, 2010, p. 113) faz uma observação sobre o uso do termo “anistia” no §3º do art. 7º do Estatuto da Cidade. Aponta a impropriedade da dicção legal: ao fazer referência à “anistia”, quer significar “remissão”. Leciona que esta constitui o perdão do débito tributário, enquanto aquela é o perdão da sanção aplicada, conforme os artigos 156, IV e 180 do Código Tributário Nacional.

parcelamento e a edificação compulsórios não surtam efeitos. Justifica que estes nem sempre são econômica e juridicamente viáveis, demandam tempo para sua concreção e envolvem questões burocráticas, como o procedimento de desmembramento e seus prazos, que envolve a Municipalidade e o Ofício do Registro de Imóveis, a construção exige prévia aprovação do projeto pelos órgãos competente, há o tempo necessário para a construção etc.

Importante a ressalva feita por Aires Fernandino Barreto (2009, p. 273) sobre a aplicação de alíquotas de 15%, prevista no art. 7º do Estatuto da Cidade. Se a aplicação é realizada indefinidamente no tempo (alíquota de 15% por vários anos), a medida leva à uma absorção da propriedade, sem indenização. Diferente do que ocorre com a desapropriação, prevista no inciso III do art. 182, § 4º, da Constituição Federal, e no art. 8º do Estatuto da Cidade, porque neste caso fica assegurado ao proprietário o direito de receber o equivalente ao valor da propriedade, ainda que seja mediante pagamento com títulos da dívida pública.

Por esse motivo, a manutenção da alíquota máxima além do prazo de cinco anos, caso o proprietário não cumpra a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o solo urbano, mostra-se desmedida. Dessa forma, na situação de o proprietário continuar inadimplente com a obrigação, o meio de que pode dispor o Município é a desapropriação prevista no art. 8º do Estatuto da Cidade, sob pena de descumprimento do princípio da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco. (COSTA, in DALLARI; FERRAZ, 2010, p. 112).

3.2.1 Aspecto proibitivo do IPTU progressivo extrafiscal e o princípio do não confisco

Existem dois aspectos relevantes, e relacionados, sobre a progressividade “no tempo”: sua característica proibitiva e natureza aparentemente sancionatória.

O art. 3º do Código Tributário Nacional diz que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, [...], que não constitua sanção de ato ilícito”.

Significa que somente pode constar descrição de fatos lícitos na hipótese de incidência da norma tributária.

Alfredo Augusto Becker (2010, p. 634) afirma que o Estado pode escolher duas opções para desestimular algum comportamento, quais sejam: declarar ilícito determinado fato por meio de uma regra jurídica, ou aplicar tributo extrafiscal proibitivo. Mais adiante explica que:

A natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal, 'proibitivo' porque: Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Tributo extrafiscal 'proibitivo': é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite (BECKER, 2010, p. 652).

Dessa forma, o tributo extrafiscal proibitivo não apresenta caráter sancionatório porque não regula ato ou fato ilícito, em concordância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

O IPTU progressivo no tempo não se aplica sobre um fato ilícito, apenas pressiona o agente realizador do fato imponível a fazer bom uso de sua propriedade. Busca-se efetivar o cumprimento da função social da propriedade, de acordo com o plano diretor (FURLAN, 2010, p. 179).

Sacha Calmon Navarro Coêlho também entende que o tributo não tem caráter de sanção na hipótese do art. 182 da Lei Maior, de forma que não confronta com o supracitado art. 3º do Código Tributário Nacional. Esclarece que "trata-se apenas de remover óbice às políticas de ordenação urbana mediante a utilização extrafiscal de um imposto, cujo fato gerador é a propriedade (fato lícito)" (COÊLHO, 2012, p. 334).

A progressividade encontra limites no princípio da vedação de tributo confiscatório e só se justifica pela consecução do interesse público, sendo necessários critérios relevantes como, por exemplo, o tempo de ausência e desocupação da propriedade, que leva à especulação imobiliária.

É certo que a tributação promove a transferência de parcela do patrimônio do particular aos cofres públicos. No entanto, isso deve ser realizado com precisa observância aos ditames constitucionais, especificamente o princípio exposto no art. 150, IV, da Lei Maior.

Para Roque Antonio Carrazza (2012), confiscatório é o imposto que esgota a riqueza tributável do contribuinte. Ou seja, impõe-lhes ônus que ultrapassam o limite do razoável, sem respeitar a capacidade contributiva da pessoa que suporta o tributo, chegando a ferir o mínimo vital do contribuinte e seus dependentes. No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012) compara o princípio do não confisco com um princípio de razoabilidade na tributação.

Para além do respeito à capacidade contributiva do proprietário de imóvel urbano, o princípio em questão importa no que diz respeito ao caráter extrafiscal do IPTU progressivo, que se encontra diretamente relacionado à função social da propriedade.

Independentemente das finalidades buscadas – abastecer os cofres públicos ou atingir objetivos ordinatórios, a instituição de impostos não poderá acarretar encargos acentuados que se mostrem desproporcionais ao alcance dos referidos fins. Entretanto, há enorme dificuldade em precisar quando ocorrem esses efeitos confiscatórios, tendo em vista que a Constituição não traça uma limitação objetiva e rigorosa (FURLAN, 2010, p. 149).

Ao impedir a utilização de tributos com efeito de confisco, a Constituição reforça o direito de propriedade. Dessa forma, nenhum contribuinte pode ser tributado por fatos que estejam fora da “regra-matriz constitucional” do tributo que lhe é exigido, para que não se coloque em risco o direito de propriedade (CARRAZZA, 2012, p. 115).

Não é o que ocorre com o imposto extrafiscal “proibitivo”, pois é este um instrumento de política urbana previsto constitucionalmente, regulado por Lei Federal, o Estatuto da Cidade, para que se faça cumprir a função social da propriedade – também expressa na Carta Magna.

Sacha Calmon Navarro Coêlho defende que “o princípio do não confisco licencia a extrafiscalidade”. No caso do não cumprimento da função social da propriedade urbana conforme o plano diretor, se fosse suave a progressividade no tempo, sem atingir o exercício de propriedade, não teria eficácia a previsão constitucional. Ou seja, se a tributação não chegar perto do

insuportável, respeitados os limites legais, não há justificativa para a utilização da progressividade extrafiscal (COÊLHO, 2012, p. 334).

Antes da promulgação do Estatuto da Cidade, que prevê em seu art. 7º limites para a majoração da alíquota no tempo, Elizabeth Nazar Carrazza (1999, p. 99) já afirmava que a progressividade deveria ser aplicada dentro de parâmetros de razoabilidade.

3.2.2 Relevância do plano diretor para a aplicação do IPTU

Não existe uma fórmula-padrão de utilização do IPTU progressivo extrafiscal como subsídio para um regular e ordenado desenvolvimento da cidade, tendo em vista as particularidades de cada uma. Ademais, a graduação das alíquotas do imposto só encontra sentido a partir de um delineamento das finalidades almejadas (BARRETO, 2009, p. 275).

Dessa forma, para que sejam alcançados os fins ordinatórios pertinentes ao IPTU, é imprescindível a existência de um plano diretor no Município. Conforme o art. 182, § 1º, da Carta Magna, o plano diretor é o instrumento básico da política de desenvolvimento e expansão urbana, e dispõe sobre as diretrizes de ordenação da cidade e as exigências para o cumprimento da função social pelas propriedades urbanas.

A definição do conteúdo da função social faz remeter ao plano urbanístico. E exemplo típico é o plano diretor, meio pelo qual o Poder Público pode orientar e racionalizar a atuação urbanística, direcionando-a a determinadas áreas consideradas prioritárias. Assim, sendo o plano diretor uma lei de efeitos concretos, as expectativas urbanísticas dele derivam. (COSTA in DALLARI; FERRAZ, 2010, p. 103).

Cabe, então, às normas do plano diretor estabelecer os limites, obrigações e faculdades que devem ser observadas pelos que exercem o direito de propriedade urbana. Caracteriza-se como plano imperativo por suas normas e diretrizes serem impositivas para os particulares e agentes privados.

É aprovado por lei municipal e é obrigatório para cidades com mais de 20.000 habitantes, integrantes de regiões metropolitanas e aglomerações

urbanas e de áreas de interesse turístico, onde o Poder Público Municipal pretenda utilizar os instrumentos do parcelamento, edificação e utilização compulsórios ou inseridos na área de influência de empreendimentos ou atividades com significativo impacto ambiental de âmbito regional.

O plano diretor precisa ser revisto e atualizado com regularidade e com razoável frequência, tendo em vista a rapidez com que a realidade urbana sofre modificações (SOUZA, 2006, p. 403).

Embora a Carta Magna nada disponha a respeito de prazos para revisão dos planos, o Estatuto da Cidade prevê, em seu art. 40, § 3º, que a lei que o instituir deve ser revista a cada 10 anos, pelo menos. A Lei Federal prevê, inclusive, que incorre em improbidade administrativa o Prefeito que não cumprir tal providência (art. 52, VII).

Marcelo Lopes de Souza (2006) critica a maneira como o Brasil efetua o seu planejamento urbano, afirmando que não há efetivamente um sistema de planejamento, que compreenda uma articulação institucional eficiente das tarefas e rotinas de planejamento entre todos os níveis de governo.

3.4 A PROGRESSIVIDADE EXTRAFISCAL DO IPTU NA ORDENAÇÃO DA CIDADE

Esclarecidos minimamente os aspectos relativos à função social da propriedade, chega-se ao momento de analisar as possibilidades de aplicar o IPTU progressivo com finalidades extrafiscais como instrumento de desenvolvimento urbano.

Sem menosprezar os demais aspectos da progressividade do imposto em exame, como a progressividade fiscal que considera a capacidade contributiva ou a progressividade diferenciada por áreas urbanas, a progressividade no tempo merece atenção maior pela finalidade de ordenação urbana que aqui se discutirá.

Sob o ângulo temporal, a progressividade do IPTU interessa, principalmente, ao objetivo de coibir a especulação imobiliária com terrenos subutilizados ou desocupados.

Para tanto, é necessário que sejam estabelecidos parâmetros e critérios claros e objetivos sobre o que caracteriza a ociosidade e subutilização de um terreno para associá-lo a fins meramente especulativos. Por exemplo, determinar qual a metragem mínima de superfície de um terreno desocupado ou subutilizado (não é necessário que o imóvel esteja completamente desocupado para considerar que o proprietário não cumpre a função social de sua propriedade) enseja a aplicação da progressividade no tempo do tributo (SOUZA, 2006, p. 230).

Os instrumentos que buscam garantir a função social da propriedade têm em vista a incidência sobre vazios urbanos nocivos, que compreendem as áreas urbanas que não cumprem sua função social, por exemplo, áreas centrais da cidade. Dessa forma, as áreas vazias que não contam com disponibilidade de infraestrutura ou se encontram em áreas de preservação ambiental, não deverão ser objeto de aplicação da medida (GUIMARAENS in OSORIO, 2002, p. 125).

Tal cuidado é primordial inclusive para que não se acentue as disparidades sócio-espaciais que caracterizam os Municípios, porquanto aplicar uma tributação pesada em áreas desprovidas de adequada infraestrutura técnica (água, energia elétrica, redes de esgotamento) e social (escolas, postos de saúde, linhas de transporte público), sem loteamento aprovado, comprometeria a legitimidade da cobrança do imposto (SOUZA, 2006).

Portanto, a escolha de parâmetros para a previsão e regulamentação do IPTU progressivo exige reflexão prudente, respeitada a realidade de cada Município, para que sejam definidos o tamanho mínimo de terreno e as demais condições que podem ou não provocar uma situação de especulação no local.

A ausência de tributação adequada, contudo, intensifica a prática da especulação imobiliária e provoca injustiças sociais. Alguns espaços urbanos

são diferenciados no sentido de contar com maior infraestrutura, proximidade às opções de lazer, e, conseqüentemente, maior segurança.

Permitir a existência de vazios urbanos, sobretudo nas áreas centrais dos Municípios, sem rigorosa tributação corresponde a um decréscimo na arrecadação municipal, com conseqüente diminuição de investimentos nas áreas periféricas. Estas poderiam ser beneficiadas com melhores condições de transporte, saneamento básico, infraestrutura escolar etc., diminuindo as diferenças sociais que existem entre os que ali vivem e aqueles que têm condições de residir nas áreas mais favorecidas.

Ademais, a atividade especulativa em larga escala é responsável, em decorrência dos vazios urbanos que provoca, pela escassez de moradia e pela excessiva expansão horizontal da cidade (SOUZA, 2006).

Questão pertinente à tributação inadequada referente ao IPTU é a não incidência deste em relação a imóveis localizados em zonas urbanas e utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

Levanta-se aqui uma crítica ao critério da destinação, introduzido neste trabalho quando se abordou o critério espacial da hipótese de incidência do IPTU, item 1.3.3. Dá-se preferência ao posicionamento que defende a delimitação de zona urbana realizada pelo Município, que, de acordo com o art. 182 da Carta Magna, tem a tarefa de executar a política de desenvolvimento e expansão urbana, garantindo o efetivo cumprimento da função social da propriedade.

Com efeito, o Poder Executivo Municipal é que tem a competência material e legislativa para realizar a política urbana, conforme o art. 182 da Carta Magna. É um papel de grande importância na realização e concretização da organização e adequação do espaço urbano, respeitados princípios e diretrizes gerais (DI SARNO, in DALLARI; FERRAZ, 2010, p. 63).

Roque Antonio Carrazza (2012), curvando-se ao princípio da autonomia municipal, sustenta que zona urbana é aquela que o próprio Município, por meio de lei emanada da Câmara dos Vereadores e observando as peculiaridades locais, assim considera.

A lei municipal é que declara e delimita o perímetro urbano para todos os fins administrativos, urbanísticos e tributários, atendidos os requisitos mínimos da norma federal pertinente e as demais condições que a Constituição Estadual estabelecer. Pode ainda o Município editar, por lei própria, outros requisitos para o reconhecimento do perímetro urbano, desde que não conflitem com as normas superiores da União e do Estado e não atentem contra o direito de propriedade, segundo a normal utilização da terra (MEIRELLES, 2013, p. 79).

Valéria Furlan (2010, p. 51) afirma que o Código Tributário Nacional estipulou, inclusive, as possíveis situações em que o imóvel poderia se encontrar para rotulá-lo de rural ou urbano. Esses detalhes refogem da alçada da lei complementar, ou, dito de outro modo, são critério aceitáveis se estabelecidos unicamente pelo legislador municipal, já que somente a ele, atendendo às peculiaridades do seu Município, compete fornecer os critérios ensejadores da delimitação do perímetro urbano.

O interesse local, como já se ponderou, é a predominância do interesse municipal sobre o interesse do Estado e da União. Esse interesse deve ser entendido coletivamente, em relação ao planejamento do Município, e não, logicamente, com respeito ao interesse individual do contribuinte.

Ao se privilegiar o critério da destinação, dá-se à vontade do contribuinte mais importância do que à autonomia do município, restringindo-se a competência municipal. O proprietário de um terreno na área central da cidade, que esteja sendo utilizado para plantação de hortaliças, por exemplo, pode requerer ao Município a não incidência do IPTU.

O que se pondera neste momento não é a constitucionalidade das leis que elegem o critério da destinação, já discutidos no primeiro capítulo do trabalho ou o possível conflito de competência municipal e federal, mas a viabilidade econômica da não arrecadação para o Município do imposto sobre a propriedade e o impacto que essa não contribuição pode causar na ordenação urbana.

Esta não incidência pode ser aplicada, por exemplo, a um terreno central, onde o metro quadrado costuma ser bastante valorizado, pertencente a

um proprietário que possui numerosos imóveis na mesma situação. Para que não incida o IPTU, planta mandioca e requer a não incidência do imposto sobre a propriedade porque seu terreno explora atividade agrícola. Assim pode permanecer por décadas, enquanto o seu entorno se desenvolve e os imóveis valorizam, sem que esteja o proprietário ao menos contribuindo com o IPTU.

Há investimentos públicos, com a provisão de infraestrutura, e privados, por exemplo, com a construção de residências ou a expansão comercial no local em que se encontra o imóvel. Ao longo do tempo o terreno é valorizado e o proprietário pode auferir lucros sem ter contribuído de nenhuma maneira com o desenvolvimento do Município. A especulação imobiliária pode gerar lucro para alguns poucos proprietários, mas é demasiadamente prejudicial à organização do Município e para os demais moradores.

Essa prática vai de encontro ao *caput* do art. 182 da Lei Maior, que afirma ser o objetivo da política de desenvolvimento urbano a ordenação do pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e a garantia do bem-estar dos seus habitantes.

Não se pode encarar sem ressalvas leis que permitam a sobreposição de interesses individuais sobre o interesse coletivo, muito menos quando aqueles podem trazer claros prejuízos a este, acentuando as desigualdades sociais e econômicas facilmente perceptíveis na estrutura de um Município.

Impende verificar se aquele imóvel destinado à exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial cumpre sua função social, se é essa a destinação que desenvolverá aquela região em que se localiza a propriedade, sob pena de provocar vazios urbanos em regiões que contam com infraestrutura e o afastamento da população para as periferias do Município em virtude desses espaços desabitados, que muitas vezes têm apenas fins especulativos.

Não repugna ao princípio da isonomia, pelo contrário, a utilização do IPTU progressivo no tempo para evitar a especulação imobiliária, que ocorre à revelia do interesse comum e da função social da propriedade (DEODATO *apud* COELHO, 2012, p. 234). Assim, defende-se a aplicação do IPTU

progressivo, de acordo com as diretrizes estabelecidas pelo plano diretor, para promover o adequado aproveitamento dos imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados, respeitando-se a função social da propriedade e o contemporâneo direito à cidade.

O uso da extrafiscalidade deve ser adotado para desestimular esses comportamentos indesejados. O Município encontra na progressividade no tempo um instrumento hábil para impor aos proprietários a observância das regras de urbanização contidas nas leis locais, especialmente no plano diretor, para evitar a disfunção social das cidades.

De fato, o IPTU progressivo no tempo, se utilizado de maneira adequada pela administração municipal, se mostra bastante necessário à tarefa de promover o desenvolvimento urbano ordenado. Buscou-se, dessa forma, estudar os efeitos que a tributação sobre a propriedade tem na organização do Município e analisar a atividade tributária que, por meio da adequada aplicação da tributação progressiva, pode progredir ao encontro de maior justiça social e fiscal.

CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou estudar o Imposto Predial e Territorial Urbano como instrumento de ordenação das cidades por meio de uma recuperação bibliográfica sobre o tributo em estudo e da análise legislativa e jurisprudencial.

Após o breve exame dos aspectos inerentes ao IPTU, foi analisado o princípio da progressividade, com finalidade fiscal e extrafiscal, ao qual o imposto deve obedecer. O legislador municipal pode estipular alíquotas progressivas, que variam em razão de diferentes critérios. A progressividade com objetivos fiscais – abastecer os cofres públicos – atende ao princípio da capacidade contributiva, refletida no valor venal do imóvel, configurando este a presunção da riqueza do contribuinte. A progressividade extrafiscal, por sua vez, é legítima nos termos da lei municipal, de modo a garantir o cumprimento da função social da propriedade, e encontra no IPTU progressivo no tempo o seu recurso mais enérgico.

A Emenda Constitucional 29/2000, analisada na parte final do segundo capítulo, alterou a redação do art. 156, § 1º, incisos I e II, quanto à progressividade do IPTU, explicitando que o imposto deverá ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e com a localização e uso do imóvel. Verificou-se, dessa forma, com fundamentos legais e doutrinários, a justificativa da constitucionalidade da EC 29/2000 e a consequente aplicação do princípio da progressividade ao IPTU, também com finalidades fiscais, concluindo-se que este deve atender aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Ressaltou-se, ainda, a importância de observar o princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, principalmente relacionado ao IPTU progressivo no tempo. Explanou-se, oportunamente, o tributo proibitivo, diferenciando-o dos tributos com efeitos confiscatórios, sendo defendida sua aplicação, respaldada por objetivos extrafiscais, qual seja, o cumprimento da função social da propriedade.

Dessa forma, foram analisados os efeitos que a tributação sobre a propriedade provocam na organização do Município. Conclui-se que o IPTU pode servir de proveitoso instrumento para um regular e ordenado desenvolvimento da cidade. Procurou-se demonstrar que a adequada tributação sobre a propriedade configura um subsídio para impor aos proprietários a observância das regras de urbanização estabelecidas nas leis locais, especialmente no plano diretor, para garantir o cumprimento da função social da propriedade e o direito à cidade.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 nov. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 dez. 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5868.htm>. Acesso em: 10 de abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jul. 2001. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10257.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 10 abr. 2014.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Progressividade e IPTU**. Curitiba: Juruá, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

DALLARI, Adilson Abreu, e FERRAZ, Sérgio (Coord.). **Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2001)**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982.

FURLAN, Valéria. **Imposto predial e territorial urbano**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2012.

LEITÃO, José Geraldo da Costa. **O princípio da capacidade contributiva e seus reflexos na constitucionalidade da EC 29/2000: IPTU progressivo**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 86, p.77-83 nov/2002.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O IPTU e a Função Social da Propriedade**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 37, p. 17-25, out/1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

OSORIO, Letícia Marques (Org.). **Estatuto da Cidade e Reforma Urbana: Novas Perspectivas para as Cidades Brasileiras**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

PAULSEN, Leandro; MELO, Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Direito Urbanístico Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

SOUZA, Marcelo Lopes de. **Mudar a Cidade: uma introdução crítica ao planejamento e à gestão urbanos**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006.